

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **27616 C**

Inscrit le 4 janvier 2011

Audience publique du 7 avril 2011

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre un jugement du tribunal administratif du 29 novembre 2010
(n°26409 du rôle)
en matière d'impôt**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 27616C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 4 janvier 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 29 novembre 2010 suite à un recours de l'actuelle appelante tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2009 ayant rejeté comme non fondée la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006, émis le 23 juillet 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 6, ainsi que contre le « *bulletin de décompte correspondant établi le même jour* » ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 31 janvier 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposée au greffe de la Cour administrative le 15 février 2011 en nom et pour compte de l'appelante ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Nicolas THIROUX, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 mars 2011.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa le 14 février 2008 un courrier à la société ... S.A., dénommée ci-après « *la société* ... », pour l'informer, en application du paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qu'il envisageait de s'écarter de sa déclaration fiscale pour l'année 2006 concernant l'exemption du gain résultant des abandons de créance consentis par ses cinq actionnaires au motif que « *cet abandon de créance ne correspond pas aux termes de l'article 52 L.I.R. qui vise des gains d'assainissement en vue de prévenir une faillite, sans droit d'être remboursé. Le gain ainsi réalisé est à considérer comme un événement taxable.* »

Par courrier du 2 juillet 2008, la société ... adressa sa prise de position par rapport à ce courrier au bureau d'imposition.

Le 23 juillet 2008, le bureau d'imposition émit le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006. Dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* », il fut précisé que : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants Imposition conformément au par. 205 al. 3 de la L.G.I. (voir notre lettre du 14 mai 2008). Le bureau d'imposition n'accepte pas la qualification des remises partielles de dettes en tant que gain d'assainissement. Par conséquent, l'article 52 L.I.R. ne trouve pas d'application.* »

Par courrier du 7 octobre 2008, la société ... adressa au bureau d'imposition une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt pour l'année 2006 et du décompte subséquent. Elle estima entre autres que l'article 52 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* » trouverait à s'appliquer en l'espèce au motif que ledit article « *ne poserait nullement comme condition que la remise de dette ait été consentie en vue de prévenir une faillite* » ou encore qu'*aucune clause de retour à meilleure fortune, c'est-à-dire de remboursement, n'ait été prévue.* »

Cette réclamation fut transmise par le bureau d'imposition au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », qui prit, le 21 septembre 2009, la décision suivante, référencée sous le numéro ... du rôle :

« (...) Vu la requête introduite le 27 octobre 2008 par Me Dieter Grozinger de Rosnay, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-2453 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, émis le 23 juillet 2008, ainsi que contre le « bulletin de décompte correspondant établi le même jour » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006

Considérant que la requérante critique le bureau d'imposition que les dispositions du § 205 alinéa 3 AO n'auraient pas été respectées ;

Considérant qu'en vertu du § 205 alinéa 3 AO, des divergences notables en défaveur du contribuable doivent lui être communiquées pour observation préalablement à l'imposition ;

que la disposition du § 205 alinéa 3 AO a un caractère contraignant et constitue une forme substantielle destinée autant à garantir une bonne administration de la loi d'impôt qu'à protéger les intérêts du contribuable ;

Considérant que l'« obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa

déclaration, lorsque cette « wesentliche Abweichung » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition»;

que si « la divergence de vues mise en avance (sic) par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition » (jugement tribunal administratif du 21 mai 2003, n° du rôle 11128, confirmé par arrêt Cour administrative du 27 janvier 2004, n° du rôle 16643C) ;

Considérant que la réclamante critique encore que le bureau aurait fait une fausse application du § 211 alinéa 2 AO qui dispose que les bulletins d'impôts doivent retenir les points sur lesquels le bulletin diffère de la déclaration ; que la motivation de redressement ressortant du bulletin litigieux, ne comportant aucun élément de fait ou de droit permettant au contribuable de comprendre les raisons du redressement, contreviendrait au § 211 AO ;

Considérant que si « le paragraphe 211 (2) AO impose au bureau d'imposition l'obligation d'indiquer la ou les bases d'imposition qu'elle a fixées en divergeant des déclarations du contribuable, il ne requiert par contre pas l'indication des dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles le bureau d'imposition se fonde pour justifier cette fixation divergente des bases d'imposition» (jugement tribunal administratif du 22 juin 2006 n° du rôle 20090) ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts de constitution, la réclamante a entre autres pour objet social la prise de participation, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de titres, obligations, créances, billets et autres valeurs de toutes espèces, la possession, l'administration, le développement et la gestion de son portefeuille ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2006, le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant d'une remise partielle de dettes et a refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 L.I.R. à la requérante ;

Considérant qu'aux termes de l'article 52 L.I.R., l'augmentation d'actif net investi constituée par le gain net qui résulte d'une remise totale ou partielle de dettes consentie en vue de l'assainissement de l'entreprise est à éliminer d'un résultat en bénéfice, mais à concurrence de ce résultat seulement ;

Considérant qu'il résulte des travaux parlementaires (571⁴, ad article 56) relatifs à l'article 52 L.I.R. que deux conditions sont requises pour qu'il y ait gain d'assainissement :

- 1. il faut qu'il s'agisse d'une remise totale ou partielle de dettes*
- 2. et que la remise doit être consentie en vue de l'assainissement de l'exploitation ;*

Considérant qu'il ressort encore des travaux parlementaires que, comme le but de la remise doit résider dans l'assainissement de l'entreprise, une telle remise se reconnaît généralement à ce que l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers renoncent à tout ou à partie de leurs créances ;

qu'un cas typique d'une remise de dettes en vue de l'assainissement de l'entreprise est le cas visé du concordat préventif de la faillite ;

Considérant encore que s'il n'y a qu'un seul créancier qui accorde une remise totale ou partielle de dettes, il y a lieu d'analyser si le créancier vise effectivement l'assainissement de son débiteur ou s'il ne vise pas plutôt des buts personnels ;

Considérant qu'en l'occurrence, qu'il (sic) résulte du bilan se rapportant à l'exercice social du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, que les fonds empruntés s'élèvent à 17.215.665,06 euros ; que les fonds empruntés au 31 décembre 2005 s'élevaient à 22.410.321,48 euros ;

Considérant qu'au cours de l'année 2006, un certain nombre de créanciers ont renoncé au remboursement de leurs dettes s'élevant à 5.600.000 euros à concurrence d'un montant de 3.037.909,56 euros ;

qu'il ressort de pièces comptables contenues au dossier fiscal que les cinq créanciers en cause sont tous des actionnaires de la réclamante ;

Considérant qu'en l'espèce, la remise de dette n'a dès lors pas été accordée par l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers ;

Considérant qu'il n'est pas établi que les actionnaires-créanciers ont effectivement visé l'assainissement de la requérante ; que la présomption de la réalisation de buts personnels ne saurait être écartée ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les conditions quant à l'octroi des dispositions de l'article 52 L.I.R. ne sont pas remplies ;

En ce qui concerne la réclamation contre le décompte du receveur

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant que le décompte, tout comme l'extrait de compte, n'a qu'une valeur de simple renseignement et n'engendre aucun droit nouveau au profit du Trésor ni aucune obligation nouvelle à charge du contribuable ;

qu'il en résulte que la voie de la réclamation contentieuse n'est pas admise contre le décompte des montants imputés sur la cote d'impôt (jugement tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10668 du rôle) ;

Considérant que les contestations sur le décompte ne relèvent pas non plus du recours hiérarchique qu'ouvre le § 237 AO, à titre résiduel, contre les « autres décisions » des bureaux d'imposition, car là où il n'y a pas de décision, il n'y a pas recours ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le décompte du 23 juillet 2008,

reçoit la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006,

la rejette comme non fondée (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009, la société ... introduisit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 21 septembre 2009.

Par jugement du 29 novembre 2010, le tribunal administratif déclara le recours en réformation irrecevable et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, le tout avec condamnation de la société ... aux frais.

Les premiers juges retinrent qu'ils étaient compétents pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal et en dédagèrent qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Ils examinèrent ensuite le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement et tiré du non-respect de l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que le recours ne serait pas motivé.

Ils constatèrent que la partie demanderesse se limitait « à indiquer que le directeur aurait refusé dans sa décision l'application de l'article 52 L.I.R. au motif que tous les créanciers (même pas la majorité de ceux-ci) n'auraient pas renoncé à leur créance et qu'il ne serait pas établi que les actionnaires créanciers auraient effectivement visé l'assainissement de la requérante et que, donc, la « présomption de la réalisation de buts personnels ne saurait être écartée » ce qui amène la partie demanderesse à se poser la question de savoir pourquoi après avoir constaté que tous les créanciers qui auraient renoncé à leur créance seraient en même temps actionnaires et après avoir entrevu la possibilité de buts personnels, le directeur (qui aurait été saisi des faits du dossier) n'aurait pas analysé la question de cette renonciation sous l'angle d'un apport caché de la part des actionnaires à leur société qui, selon la demanderesse, devrait s'analyser comme mises à disposition de biens à la société par des associés et seraient à éliminer du revenu imposable aux termes de l'article 18 L.I.R. de sorte que, par conséquent, les renonciations aux créances seraient à éliminer du résultat de la société qu'il soit positif ou négatif. »

Estimant qu'il ne ressortait pas de l'argumentation ainsi développée « quelle est la règle de droit qui aurait été enfreinte dans la décision déférée et de quelle manière cette règle de droit aurait été enfreinte », les premiers juges retinrent que la demanderesse avait omis de produire un exposé suffisamment précis en fait et en droit leur permettant d'analyser *in concreto* la légalité de la décision déférée, c'est-à-dire de statuer.

Sur ce, ils déclarèrent le recours en réformation irrecevable.

Le 4 janvier 2011, la société ... a interjeté appel contre le jugement du 29 novembre 2011.

Quant aux faits, l'appelante estime que les faits de l'espèce seraient d'une « extrême simplicité » et qu'ils auraient été indiqués clairement aux premiers juges à travers la requête introductive de la première instance. Elle fait ajouter qu'il se dégagerait de la décision directoriale sur réclamation qu'il n'y avait pas la moindre ambiguïté sur la présentation des faits.

Elle estime aussi que son argumentaire en droit se dégagerait entièrement de sa requête et que les premiers juges l'auraient bien compris, tel qu'il se dégagerait de la motivation du jugement. La décision d'irrecevabilité serait partant tout à fait incompréhensible.

Elle ajoute encore que la prise de position en première instance du délégué du gouvernement témoignerait de ce que le délégué avait lui aussi tout à fait compris la question.

Le délégué de gouvernement soulève en premier lieu l'irrecevabilité de l'acte d'appel pour non-respect des dispositions de l'article 41 de la loi précitée du 21 juin 1999, au motif que l'appel ne serait pas suffisamment motivé et que les prétentions et moyens invoqués à l'appui du recours ne seraient pas clairement exposés.

Au fond, il conclut à la confirmation du jugement soutenant que la requête introductive de la première instance serait confuse et omettrait de préciser en quoi consistent les prétentions exactes de la demanderesse initiale, étant relevé que ses prétentions sembleraient avoir changé depuis l'instance devant le directeur.

Pour le surplus, le représentant étatique soutient que « *la question soulevée par la société ... S.A. relative à un éventuel apport caché (quod non)* » serait constitutive d'une demande nouvelle prohibée et qu'en ordre subsidiaire, ladite demande serait non fondée, au motif qu'il se dégagerait des éléments de la cause que la renonciation à leurs créances par les actionnaires de l'appelante ne serait pas définitive, de sorte qu'elle ne saurait être qualifiée d'apport caché.

L'article 41 de la loi précitée du 21 juin 1999 exige entre autres que la requête d'appel contienne un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que les prétentions de l'appelant.

Au vœu de cette disposition, la requête d'appel doit indiquer de façon sommaire, mais suffisamment précise, les motifs pour lesquels, selon l'appelant, le jugement entrepris est irrégulier ou mal fondé. L'appel visant une décision de première instance, l'exigence de précision relative à la motivation de l'appel est à apprécier en tenant compte de ce fait et ne doit pas avoir le caractère explicite qui est de mise pour fixer l'objet exact et l'étendue d'un recours nouvellement introduit contre un acte administratif (cf. Cour adm. 22 octobre 1998 (n° 10706C du rôle)).

En l'espèce, l'objet et les motifs de l'appel se dégagent clairement de l'acte d'appel, à savoir la réformation du jugement *a quo* en ce que les premiers juges ont considéré la requête introductive de la première instance, telle qu'introduite par la demanderesse initiale, actuelle appelante, irrecevable pour le même défaut de précision qui est opposé à l'acte d'appel, l'appelante estimant que les premiers juges se sont trompés dans leur appréciation et soutenant que sa motivation de première instance aurait été suffisamment précise et complète.

Il s'ensuit que l'acte d'appel fournit à la Cour les éléments suffisants pour apprécier l'étendue de la dévolution et à la partie intimée les éléments nécessaires pour préparer utilement son argumentaire et le moyen d'irrecevabilité afférent laisse d'être fondé.

L'appel ayant par ailleurs été introduit dans les formes légales et dans le délai imparti, il est partant recevable.

Quant au fond de l'appel, étant rappelé que les moyens d'appel formulés, comme c'est le cas en l'espèce, relativement à la requête introductive de première instance, quoiqu'ayant trait à la recevabilité, relèvent cependant du fond de l'appel, à l'appui duquel ils tendent (C. adm. 11 mai 2006 (n° 20937C du rôle), Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse, n° 780 et autres références y citées), la Cour est, à son tour, appelée à analyser la teneur de la requête introductive de la première instance et à apprécier si elle est suffisamment motivée en droit et en fait pour permettre au juge appelé à statuer d'analyser *in concreto* la légalité de la décision déferée.

Force est de constater que les faits litigieux, tels qu'ils se dégagent de la requête introductive de la première instance, spécialement lorsqu'on les considère à la lumière de la décision directoriale entreprise, sont constitutifs d'une renonciation partielle en 2006 de certains créanciers/actionnaires de la société ... à leurs créances, en l'occurrence une renonciation à hauteur de 3.037.909,56 € sur un total de 5.600.000.- €, opération que la société ... estime fiscalement neutre, alors que le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant de ladite remise de dettes.

En ce qui concerne la problématique en droit, il se dégage encore de la requête introductive de première instance que si devant le directeur, la société ... a critiqué l'analyse du bureau d'imposition au motif qu'elle se heurterait aux dispositions de l'article 52 LIR, elle ne poursuit pas cet argumentaire devant les premiers juges, mais reproche au bureau, respectivement au directeur – saisi de l'intégralité de la cause –, de ne pas avoir poursuivi l'analyse en droit au-delà des dispositions de l'article 52 LIR en examinant en outre s'il ne convenait pas pour autant de faire application de l'article 18 LIR et de requalifier les renoncations de créances en apports cachés à éliminer du résultat imposable au titre de ladite disposition légale.

S'il est vrai que l'énoncé des circonstances de fait tout comme de la motivation en droit, qui se limite à un moyen unique, tel que contenu dans la requête introductive de première instance de la société ..., est certes succinct, il n'en reste pas moins qu'il est suffisamment précis, complet et explicite, en fait et en droit, et que les premiers juges étaient partant bien mis en mesure de statuer utilement y relativement.

Il s'ensuit que l'appel est justifié et que, par réformation du jugement litigieux, il convient de retenir que le recours contentieux de la société ... n'est pas irrecevable pour cause d'un défaut d'énonciation d'un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, tel que requis par l'article 1^{er} de la loi précitée du 21 juin 1999.

Dans la mesure où les premiers juges n'ont pas statué plus en avant sur les mérites de l'affaire, il y a lieu de prononcer le renvoi de l'affaire devant le tribunal.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel en la forme ;

le dit fondé et, **réformant**, dit que le recours introductif de la première instance de la société ... n'est pas irrecevable pour cause d'un défaut d'énonciation d'un exposé sommaire des faits et des moyens invoqués tel que requis par l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

renvoie le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux dépens de la présente instance.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL